

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070623

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 7 de junio de 2018

Vocalía 12.^a

R.G. 665/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortizaciones. Otras cuestiones. Magnitud sobre la que debe operar el límite del 70% sobre la amortización fiscalmente deducible. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida se refiere al modo de calcular el límite del 70% al que alude el art. 7 de la Ley 16/2012 (Medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica) en los casos de bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero. Más concretamente se trata de determinar la magnitud sobre la que debe operar dicho límite. Pues bien, a juicio del Tribunal Central, cuando el mencionado art. 7 de la Ley 16/2012 (Medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica) alude a que la limitación del 70% resultará igualmente aplicable en relación con “la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible” respecto de los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, está queriendo decir que dicho límite operará sobre la menor de las cantidades siguientes: la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien o el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según las tablas oficialmente aprobadas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 16/2012 (Medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica), art. 7.

RD 1514/2007 (PGC), Norma de Valoración. 8.^a.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 19 y 115.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Código Civil, art. 3.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28071-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, de 30 de junio de 2016, recaída en la reclamación nº 39/00823/2015 relativa a liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2013.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cantabria se dictó el 29 de mayo de 2015 una liquidación provisional por el Impuesto de Sociedades (régimen de consolidación fiscal), ejercicio 2013, por importe de 23.685,29 euros, incluidos los intereses, que puso fin a un procedimiento de comprobación limitada.

La regularización vino motivada por la aplicación del límite temporal del 70% sobre la amortización fiscalmente deducible para bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, establecido por el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

La Administración tributaria entendió que el límite del 70% opera sobre el importe del gasto fiscalmente deducible que resulta de aplicar el artículo 115.6 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), esto es, sobre la menor de las dos cantidades entre la cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien y el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización según tablas oficialmente aprobadas correspondiente al mismo. El obligado tributario, por el contrario, había considerado que el límite del 70% opera siempre sobre la segunda de estas cantidades.

2.- Disconforme con el acuerdo de liquidación el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa nº 39/00823/2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria (TEAR, en adelante) que la estimó, anulando la liquidación, en su resolución de 30 de junio de 2016. Los argumentos en que se basó el TEAR para anular la liquidación fueron los que siguen:

“TERCERO: (.....)

Hasta aquí, no hay controversia entre la postura mantenida por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, y la entidad reclamante. Ésta surge a la hora de determinar si la limitación opera sobre el importe del gasto fiscalmente deducible que resultaría de aplicar el Art. 115.6, esto es, la menor de las dos cantidades entre la cuota correspondiente a recuperación del coste del bien, o el duplo del coeficiente de amortización, como sostiene la Unidad de Gestión, ó bien sobre el importe de la amortización acelerada, correspondiente al duplo de coeficiente lineal máximo según las TAO, como sostiene la entidad reclamante.

Se trata, por tanto, de interpretar el contenido del Art. 7. Y lo cierto es que la redacción literal del citado artículo, no aclara con rotundidad si la limitación opera sobre la amortización contable exclusivamente, y no a los ajustes derivados de la amortización acelerada, o si por el contrario afecta al importe del gasto fiscalmente deducible resultante de aplicar la amortización acelerada (duplo del coeficiente de amortización). Lo que está claro, a criterio de este Tribunal, es que la cuota financiera correspondiente a la recuperación del coste del bien, no es una de las magnitudes a las que afecta la limitación, pues ésta exclusivamente afectará a la amortización, contable, acelerada o ambas, con independencia de que la cuota de recuperación del coste del bien opere como límite a la amortización acelerada, a efectos de determinar la consideración como gasto deducible de la cuota financiera de amortización, no olvidemos, que la limitación al 70% está regulada en el Art. 7, que lleva por título “Limitación a las amortizaciones deducibles en el Impuesto sobre Sociedades”.

Este Tribunal, considera a la vista de lo expuesto, que la magnitud sobre la que debe operar la limitación del 70%, para los bienes adquiridos en virtud de un contrato de arrendamiento financiero, al que resulta aplicable el régimen especial establecido en el Art. 115.6 del TRLIS, es la amortización fiscalmente deducible, esto es, el duplo del coeficiente máximo de las TAO. Debiendo la entidad arrendataria realizar el ajuste extracontable que corresponda como consecuencia de comparar las siguientes magnitudes: la amortización contable registrada, y la amortización fiscalmente deducible (70% del duplo del coeficiente máximo TAO), salvo que ésta resulte ser superior a la cuota de recuperación del coste del bien, en cuyo caso será ésta, la que por comparación con la amortización contable registrada, determine el ajuste que corresponda”.

Segundo.

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el 20 de octubre de 2016.

El Director recurrente formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

La cuestión de fondo se centra en determinar la magnitud sobre la que debe operar la limitación del 70% fijada por Ley 16/2012, de 27 de diciembre, en los casos de arrendamiento financiero. Esta ley introdujo en su artículo 7 una limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

En caso de arrendamiento financiero se considerará fiscalmente deducible la cuota de recuperación del coste del bien con el límite del duplo del coeficiente de tablas. Es a esta cantidad que corresponde a la amortización fiscalmente deducible de acuerdo con el art. 115 de TRLIS (cuota de recuperación con el límite del duplo de tablas)

a la que se debe aplicar la limitación del 70%. El artículo 115 lo que recoge es un régimen de amortización acelerada y por tanto es sobre el importe de la amortización acelerada, la que resulte en cada caso, sobre la que se tiene que aplicar el límite.

Así se reconoce en consulta de la DGT de 19 de julio de 2016 (V3421-16) en la que se parte de la base que el límite del 70% se aplica sobre la amortización resultante conforme al artículo 115. Si bien la consulta versa sobre la reversión del 30% no deducido, parte de los siguientes hechos a los que la DGT no pone ninguna objeción: *"la entidad consultante es una sociedad limitada que en los años 2013 y 2014 solo dedujo el 70% de la amortización contable por aplicación de la limitación contenida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, realizando el pertinente ajuste positivo al resultado contable por este concepto por un importe equivalente al 30% de las amortizaciones contables que resultaban fiscalmente deducibles sin dicha limitación"*.

En conclusión, el límite del 70% previsto en la Ley 16/2012 debe aplicarse sobre la amortización que resulte fiscalmente deducible de acuerdo con el artículo 115 TRLIS, es decir, la cuota de recuperación del coste del bien, con el límite del duplo coeficiente de tablas. La interpretación dada por el TEAR -que el límite del 70% opera sobre el límite del duplo del coeficiente de tablas- puede dar como consecuencia que se permita un porcentaje de deducción superior al 70% de la amortización que habría sido fiscalmente deducible, que no parece compadecerse con la finalidad de la norma.

Termina el Director recurrente solicitando de este Tribunal Económico Administrativo Central la estimación del presente recurso y que fije como criterio que en caso de arrendamiento financiero el límite del 70% previsto en el artículo 7 de la Ley 16/2012 debe aplicarse sobre la amortización fiscalmente deducible de acuerdo con el artículo 115 TRLIS.

Tercero.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso en virtud de lo dispuesto en el artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria) presentó alegaciones en el trámite concedido al efecto en las que, además de reiterar lo ya manifestado en instancias anteriores, plantea el carácter contradictorio de la conclusión del Director recurrente pues, a su juicio, ésta señala, al mismo tiempo, que la limitación ha de recaer sobre la amortización y que se ha de aplicar sobre la cuota de recuperación del coste del bien, lo cual no resulta posible ya que ambas opciones son contradictorias: o se aplica sobre la amortización o se aplica sobre la cuota de recuperación del coste del bien.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida se refiere al modo de calcular el límite del 70% al que alude el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, en los casos de bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero. Más concretamente se trata de determinar la magnitud sobre la que debe operar dicho límite.

Tercero.

La Norma de Registro y Valoración 8ª del Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula en su apartado 1 los criterios de contabilización de los contratos de arrendamiento financiero.

Desde el punto de vista contable un arrendamiento financiero se trata para el arrendatario de manera análoga a una compra con pago aplazado: se registra el activo arrendado, según su naturaleza (material o intangible), y una deuda por los pagos comprometidos. El activo y la deuda se registran inicialmente al valor actual de los pagos mínimos acordados o, si fuera menor, al valor razonable del activo al inicio del arrendamiento. Además, los gastos directos iniciales inherentes a la operación que tenga el arrendatario se incorporan como mayor valor del activo.

Los pagos mínimos son los pagos pactados como precio del arrendamiento, incluida la opción de compra cuando no existen dudas razonables sobre su ejercicio. Para el cálculo del valor actual de los pagos mínimos se utiliza el tipo de interés implícito en el contrato y, si este no se puede determinar, el tipo de interés de mercado para operaciones similares.

Los gastos financieros del contrato no se contabilizan en el pasivo sino que se contabilizarán según se vayan recibiendo en las cuotas de renta, a su devengo.

A partir del registro inicial los activos se contabilizan conforme a las reglas generales, aplicando los criterios de amortización, deterioro y baja que correspondan según su naturaleza.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo de duración del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Como consecuencia, los gastos que, desde el punto de vista contable, genera un contrato de arrendamiento financiero son los siguientes:

- La carga financiera, esto es, los intereses, que se imputarán cada año con arreglo al método del tipo de interés efectivo.
- La amortización del bien objeto del contrato, en función de su vida útil y su naturaleza.

El artículo 115 del TRLIS, concerniente al régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero, en la redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente expediente, dispone lo siguiente:

Artículo 115. Contratos de arrendamiento financiero

“1. Lo previsto en este artículo se aplicará a los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/ 1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito.

2. Los contratos a que se refiere el apartado anterior tendrán una duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales. No obstante, reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, se podrán establecer otros plazos mínimos de duración en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto.

3. Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.

4. El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del periodo contractual.

5. Tendrá, en todo caso, la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.

6. La misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables. En el caso de que tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

El importe de la cantidad deducible de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los periodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el

momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien. Tratándose de los sujetos pasivos a los que se refiere el capítulo XII del título VII, se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5.

7. La deducción de las cantidades a que se refiere el apartado anterior no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

8. Las entidades arrendadoras deberán amortizar el coste de todos y cada uno de los bienes adquiridos para su arrendamiento financiero, deducido el valor consignado en cada contrato para el ejercicio de la opción de compra, en el plazo de vigencia estipulado para el respectivo contrato.

9. Lo previsto en el artículo 11. 3 de esta Ley no será de aplicación a los contratos de arrendamiento financiero regulados en el presente artículo.

10. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias que sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero podrán disfrutar del incentivo fiscal previsto en el apartado 2 de la disposición final tercera, en los términos que se prevean en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

11. Las entidades arrendatarias podrán optar, a través de una comunicación al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en los términos que reglamentariamente se establezcan, por establecer que el momento temporal a que se refiere el apartado 6 se corresponde con el momento del inicio efectivo de la construcción del activo, atendiendo al cumplimiento simultáneo de los siguientes requisitos:

a) Que se trate de activos que tengan la consideración de elementos del inmovilizado material que sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero, en el que las cuotas del referido contrato se satisfagan de forma significativa antes de la finalización de la construcción del activo.

b) Que la construcción de estos activos implique un período mínimo de 12 meses.

c) Que se trate de activos que reúnan requisitos técnicos y de diseño singulares y que no se correspondan con producciones en serie.

En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva del bien por causa no imputable al sujeto pasivo y debidamente justificada, no se integrará en la base imponible del arrendatario la diferencia positiva entre la cantidad deducida en concepto de recuperación del coste del bien y su amortización contable”.

De acuerdo con el artículo 115 del TRLIS, en los arrendamientos financieros tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(i) La carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.

(ii) La parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas a la entidad arrendadora correspondiente a la recuperación del coste del bien.

El precepto añade que el importe de la cantidad deducible correspondiente a la recuperación del coste del bien no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

De lo expuesto se infiere que el importe del gasto fiscalmente deducible en los contratos de arrendamiento financiero no puede ser superior al gasto financiero más el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas, siendo el exceso deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite.

Por tanto, lo máximo que podrá ser gasto fiscal deducible en los contratos de arrendamiento financiero será la suma de: (i) La carga financiera contabilizada; (ii) La dotación a la amortización contabilizada; (iii) Otro tanto de lo dotado a la amortización en el período.

Como excepción a la regla general del artículo 19.3 del TRLIS de que los gastos deben estar contabilizados para ser fiscalmente deducibles, el artículo 115.7 arriba reproducido señala que las cuotas del arrendamiento financiero correspondientes a la recuperación del coste del bien no están condicionadas a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias para su deducibilidad fiscal.

Por tanto, cuando resulta aplicable el régimen fiscal especial de determinados contratos de arrendamiento financiero, la separación entre contabilidad y fiscalidad es absoluta, hasta el punto de que la norma fiscal prescinde

completamente del gasto reflejado contablemente, estableciendo reglas especiales para la determinación del gasto fiscal, y eximiendo de la aplicación del principio de inscripción contable. Podría concluirse, en definitiva, que independientemente de cómo se haya contabilizado el gasto derivado de un contrato de arrendamiento financiero, el gasto fiscal vendrá determinado única y exclusivamente por aplicación de lo dispuesto en el artículo 115 del TRLIS.

En consecuencia, a la vista de todo lo expuesto, la diferencia entre la cuota anual satisfecha a la compañía de leasing –que en principio es deducible en su totalidad salvo la limitación en cuanto a la parte de la recuperación del coste del bien- y lo contabilizado como partidas deducibles –que habrá sido únicamente el importe de los gastos financieros y la dotación a la amortización- dará lugar a un ajuste extracontable negativo, diferencia temporaria que disminuye el resultado contable para hallar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Una vez agotada la deducción fiscal por el concepto de recuperación del coste del bien, equiparable a la amortización, en la medida en que el bien se continúe amortizando contablemente, los ajustes fiscales pasarán a ser positivos.

Cuarto.

El Preámbulo de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, determina cuál es la finalidad de la medida adoptada en su artículo 7 al señalar que “En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se introduce una medida de carácter temporal, tendente a limitar parcialmente, para grandes empresas, la amortización fiscalmente deducible correspondiente a los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 con el objeto de conseguir un incremento recaudatorio en esta figura impositiva”. Establece el citado precepto:

Artículo 7. Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades

“La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/ 2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 por ciento de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha Ley.

La limitación prevista en este artículo resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 de dicha Ley en el período impositivo correspondiente.

La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015.

No tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en este artículo.

Lo previsto en este artículo no resultará de aplicación respecto de aquellos elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o de autorización, por parte de la Administración tributaria, en relación con su amortización”.

Del precepto transcrito se deduce, en primer término, que para los bienes adquiridos directamente, esto es, para los no adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, la amortización fiscal que les correspondería normalmente si no existiera la limitación, se reducirá en un 30%. La amortización fiscal computable en el período como consecuencia de la limitación quedará fijada, por tanto, en un 70% de la que correspondería en ausencia de limitación

Del precepto se infiere, igualmente, que para los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, la amortización fiscal que resultaría si no existiera la limitación, se reducirá en un 30%. La amortización fiscal

computable en el período como consecuencia de la limitación quedará fijada, también en este supuesto, en un 70% de la que correspondería en ausencia de limitación.

A tenor de lo dispuesto en los artículos 12.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), y 3.1 del Código Civil, las normas tributarias se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, es decir, de acuerdo con su literalidad, sin perjuicio de que tal criterio inicial de interpretación deba completarse con otros, como el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, y particularmente la finalidad de aquéllas.

Pues bien, una interpretación sistemática del precepto examinado conduce a las conclusiones defendidas por el Director recurrente.

En primer lugar, el artículo 7 de la Ley 16/2012 señala literalmente que la limitación del 70% resultará también de aplicación en relación *“con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos...115 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”*. Del precepto se infiere que la base sobre la que habrá de operar la limitación del 70% en el caso de bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero es precisamente *“la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible”* de no existir tal limitación.

Hay que acudir, por tanto, a lo dispuesto en materia de amortización fiscal en el artículo 115 del TRLIS. Y este precepto lo que señala es que será gasto fiscalmente deducible la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien. Este artículo contempla, en definitiva, un régimen fiscal de amortización acelerada para los bienes adquiridos mediante leasing, en virtud del cual la amortización fiscal anual de éstos, reflejada en la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien, va a poder alcanzar como máximo el duplo de la que correspondería para los mismos bienes no adquiridos en tal régimen.

No debe perderse de vista que la parte de las cuotas correspondiente a la recuperación del coste del bien representa la amortización fiscalmente deducible de éste, con el límite del duplo del coeficiente de amortización según tablas. De ahí que el artículo 115.6 del TRLIS niegue el carácter de gasto fiscalmente deducible a la parte de las cuotas correspondiente a la recuperación del coste del bien cuando éste no es amortizable. Y de ahí, también, que el artículo 7 de la Ley 16/2012 señale que la limitación prevista resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se *amorticen* según lo establecido en el artículo 115 del TRLIS. Esta referencia a los bienes que se *amorticen* según lo establecido en el artículo 115 del TRLIS pone de manifiesto que la parte de las cuotas correspondiente a la recuperación del coste del bien reviste el carácter de amortización fiscalmente deducible –con el límite del resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de las tablas- para los adquiridos en régimen de arrendamiento financiero.

Hay que entender, por tanto, a juicio de este Tribunal Central, que cuando el artículo 7 de la Ley 16/2012 alude a que la limitación del 70% resultará igualmente aplicable en relación con *“la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible”* respecto de los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, está queriendo decir que dicho límite operará sobre la menor de las cantidades siguientes: (i) la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien o (ii) el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según las tablas oficialmente aprobadas.

La interpretación del artículo 7 de la Ley 16/2012 sostenida tanto por el TEAR como por quien fue interesado en la reclamación en primera instancia, pretendidamente sustentada sobre la literalidad del precepto, se aleja precisamente de dicha literalidad cuando pretende aplicar la limitación del 70% no a las amortizaciones que hubieran resultado fiscalmente deducibles de no existir tal limitación sino al propio límite de deducibilidad fiscal constituido por el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas. Y es que el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas no constituiría necesariamente y en todo caso *“la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible”* de no existir la limitación, pues eso sólo sería así cuando la parte de las cuotas correspondiente a la recuperación del coste del bien fuese superior a aquel resultado pero no cuando fuese inferior.

Por otra parte, si el artículo 7 de la Ley 16/2012 hubiera de interpretarse conforme a la postura del TEAR y de quien ostentó ante éste la condición de interesado la finalidad recaudatoria del precepto sólo se conseguiría cuando la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien superase el 70% del resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas, en tanto que según la postura del Director recurrente el objetivo de recaudación quedaría asegurado en todo caso al operar la limitación del 70% sobre la amortización fiscal que hubiera resultado aplicable sin tal limitación.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

ACUERDA

ESTIMARLO, y fijar el siguiente criterio: Cuando el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, alude a que la limitación del 70% resultará igualmente aplicable en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, está queriendo decir que dicho límite operará sobre la menor de las cantidades siguientes: (i) la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien o (ii) el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según las tablas oficialmente aprobadas.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.